



PODER JUDICIÁRIO DO ESTADO DO PARANÁ
COMARCA DA REGIÃO METROPOLITANA DE CURITIBA - FORO CENTRAL DE CURITIBA
SECRETARIA UNIFICADA DAS VARAS DA FAZENDA PÚBLICA - 4ª VARA - PROJUDI
Rua da Glória, 362 - Centro Cívico - Curitiba/PR - CEP: 80.030-060 - Fone: (41) 3200-4700

Processo: 0000338-72.2022.8.16.0004
Classe Processual: Mandado de Segurança Cível
Assunto Principal: ICMS/ Imposto sobre Circulação de Mercadorias
Valor da Causa: R\$50.000,00
Impetrante(s): • Luizzi Indústria e Comércio de Sofás Ltda.
Impetrado(s): • CHEFE/DELEGADO DA RECEITA ESTADUAL DO PARANÁ
• ESTADO DO PARANÁ

**Vistos e examinados estes autos de Mandado de
Segurança com pedido liminar nº
0000338-72.2022.8.16.0004.**

1. Relatório.

Luizzi Indústria e Comércio de Sofás Ltda. impetrou Mandado de Segurança com pedido liminar contra ato do Delegado da Delegacia Fiscal da Receita Estadual, buscando a concessão da segurança para o fim de reconhecer a impossibilidade de exigência do DIFAL com base na Lei Complementar nº 190/2022 no ano de 2022, a fim de que seja observado o princípio da anterioridade anual. Requereu a concessão da segurança para “*determinar que a autoridade coatora se abstenha de exigir de exigir da Impetrante o DIFAL destinadas a consumidores finais não contribuintes do ICMS antes do exercício de 2023 em observância dos princípios constitucionais da anterioridade anual, conforme artigo 3º da Lei Complementar nº 190/2022 c/c artigo 150, III, c da Constituição Federal.*”

A liminar foi deferida (mov. 18.1).

Citado, o Estado do Paraná apresentou contestação, afirmando que o DIFAL pode ser exigido com base na Lei Estadual nº 20.949/2021, que é plenamente válida e eficaz a partir da data da publicação da Lei Complementar nº 190/2022 (mov. 44.1).

O Ministério Público informou a ausência de interesse no feito (mov. 51.1).

É o relatório, no essencial.

2. Fundamentação.

O mandado de segurança é ação de base constitucional que visa proteger direito líquido e certo, não amparado por habeas corpus ou habeas data, quando o responsável pelo abuso for autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público.

Acerca do direito líquido e certo lecionam Luiz Guilherme Marinoni e Sérgio Cruz Arenhart:

“A noção de direito líquido e certo não tem, ao contrário do que a expressão possa sugerir, qualquer relação com espécie particular de direito. A rigor, todo direito que exista é líquido e certo, sendo evidente que a complexidade do raciocínio jurídico – que pode ser mais acessível para alguém e menos para outrem – não tem nenhuma relação com mencionada categoria. A liquidez e certeza do direito têm sim vinculação com a maior ou menor facilidade na demonstração dos fatos sobre os quais incide o Direito. Desse modo, a questão do direito líquido e certo se põe no campo da prova das afirmações de fato feitas pelo impetrante. Vale dizer que o mandado de segurança exige que o impetrante



possa demonstrar sua alegação por prova indiscutível em seu conteúdo, ou seja, valendo-se de prova direta, em específico, da prova documental.

A expressão “direito líquido e certo”, portanto, liga-se à forma de cognição desenvolvida no mandado de segurança, que exige prova pré-constituída das alegações postas pela parte impetrante. Não há, então, qualquer relação com espécie particular de direito subjetivo. Em conta disso, vem se exigindo que as afirmações de fato trazidos pelo autor na petição inicial sejam demonstradas de pronto, por meio de prova documental”. (Curso de Processo Civil, Vol. 5, Procedimentos Especiais, RT, págs. 236/237).

No presente caso, houve violação de direito líquido e certo.

Explica-se.

O Supremo Tribunal Federal, na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.469, decidiu que o Estado de destino de mercadorias e serviços interestaduais, cujo consumidor final não é contribuinte do tributo (ICMS), só pode cobrar o Diferencial de Alíquotas do ICMS (Difal) após a previsão da matéria em lei complementar. Confira-se:

“EMENTA Ação direta de inconstitucionalidade. Legitimidade ativa da associação autora. Emenda Constitucional nº 87/15. ICMS. Operações e prestações em que haja destinação de bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS localizado em estado distinto daquele do remetente. Inovação constitucional. Matéria reservada a lei complementar. (art. 146, I e III, a e b; e art. 155, § 2º, XII, a, b, c, d e i, da CF/88). Cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta do Convênio ICMS nº 93/2015. Inconstitucionalidade. Tratamento tributário diferenciado e favorecido destinado a microempresas e empresas de pequeno porte. Simples Nacional. Matéria reservada a lei complementar (art. 146, inciso III, d, e parágrafo único CF/88). Cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/2015. Inconstitucionalidade. Cautelar deferida na ADI nº 5.464/DF, ad referendum do Plenário. 1. A associação autora é formada por pessoas jurídicas ligadas ao varejo que atuam no comércio eletrônico e têm interesse comum identificável Dispõe, por isso, de legitimidade ativa ad causam para ajuizamento da ação direta de inconstitucionalidade (CF/88, art. 103, IX). 2. Cabe a lei complementar dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária e estabelecer normas gerais sobre os fatos geradores, as bases de cálculo, os contribuintes dos impostos discriminados na Constituição e a obrigação tributária (art. 146, I, e III, a e b). Também cabe a ela estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária sobre definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e as empresas de pequeno porte, podendo instituir regime único de arrecadação de impostos e contribuições. 3. Especificamente no que diz respeito ao ICMS, o texto constitucional consigna caber a lei complementar, entre outras competências, definir os contribuintes do imposto, dispor sobre substituição tributária, disciplinar o regime de compensação do imposto, fixar o local das operações, para fins de cobrança do imposto e de definição do estabelecimento responsável e fixar a base de cálculo do imposto (art. 155, § 2º, XII, a, b, c, d e i). 4. A EC nº 87/15 criou uma nova relação jurídico-tributária entre o remetente do bem ou serviço (contribuinte) e o estado de destino nas operações com bens e serviços destinados a consumidor final não contribuinte do ICMS. Houve, portanto, substancial alteração na sujeição ativa da obrigação tributária. O ICMS incidente nessas operações e prestações, que antes era devido totalmente ao estado de origem, passou a ser dividido entre dois sujeitos ativos, cabendo ao estado de origem o ICMS calculado com base na alíquota interestadual e ao estado de destino, o diferencial entre a alíquota interestadual e sua alíquota interna. 5. Convênio interestadual não pode suprir a ausência de lei complementar dispoendo sobre obrigação tributária, contribuintes, bases de cálculo/alíquotas e créditos de ICMS nas operações ou prestações interestaduais com consumidor final não contribuinte do imposto, como fizeram as cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta do Convênio ICMS nº 93/2015. 6. A Constituição também dispõe caber a lei complementar – e não a convênio interestadual – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e as empresas de pequeno porte, o que inclui regimes especiais ou simplificados de certos tributos, como o ICMS (art. 146, III, d, da CF/88, incluído pela EC nº 42/03). 7. A LC nº 123/06, que instituiu o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e pelas Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional –, trata de maneira distinta as empresas optantes desse regime em relação ao tratamento constitucional geral atinente ao denominado diferencial de alíquotas de ICMS referente às operações de saída



interestadual de bens ou de serviços a consumidor final não contribuinte. Esse imposto, nessa situação, integra o próprio regime especial e unificado de arrecadação instituído pelo citado diploma. 8. A cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/15, ao determinar a extensão da sistemática da Emenda Constitucional nº 87/15 aos optantes do Simples Nacional, adentra no campo material de incidência da LC nº 123/06, que estabelece normas gerais relativas ao tratamento tributário diferenciado e favorecido a ser dispensado a microempresas e empresas de pequeno porte. 9. Existência de medida cautelar deferida na ADI nº 5.464/DF, ad referendum do Plenário, para suspender a eficácia da cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/15, editado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), até o julgamento final daquela ação. 10. Ação direta julgada procedente, declarando-se a inconstitucionalidade formal das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do Convênio ICMS nº 93, de 17 de setembro de 2015, do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), por invasão de campo próprio de lei complementar federal. 11. Modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do convênio questionado, para que a decisão produza efeitos, quanto à cláusula nona, desde a data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF e, quanto às cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta, a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste presente julgamento (2022), aplicando-se a mesma solução em relação às respectivas leis dos estados e do Distrito Federal, para as quais a decisão deverá produzir efeitos a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento (2022), exceto no que diz respeito às normas legais que versarem sobre a cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/15, cujos efeitos deverão retroagir à data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF. Ficam ressalvadas da modulação as ações judiciais em curso.” (ADI 5469, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2021, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-099 DIVULG 24-05-2021 PUBLIC 25-05-2021).

Ou seja, foi declarada a inconstitucionalidade das cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta do Convênio ICMS nº 93/2015, pois, conforme decidido pelo Supremo Tribunal Federal, “*convênio interestadual não pode suprir a ausência de lei complementar disposta sobre obrigação tributária, contribuintes, bases de cálculo/alíquotas e créditos de ICMS nas operações ou prestações interestaduais com consumidor final não contribuinte do imposto*”.

Tendo em vista que o efeito da declaração de inconstitucionalidade da norma é sua retirada do ordenamento jurídico como se nunca houvesse existido, as cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta do Convênio ICMS nº 93/2015 passaram a não mais subsistir, por força da decisão contida na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.469. Por consequência, a partir de 01/01/2022, o Difal deixou de existir, pois sua exigência era legitimada por meio das referidas cláusulas do Convênio ICMS nº 93/2015.

Em 20/12/2021, o Projeto de Lei Complementar nº 32/2021, responsável por disciplinar a matéria, instituindo o Difal, foi aprovado. Ocorre que a sanção apenas se materializou em janeiro de 2022, de sorte que a Lei Complementar nº 190/2022 entrou em vigor em 04/01/2022, nos moldes de seu artigo 3º. Ou seja, a presença normativa do Difal tão somente se concretizou no ano de 2022, pois, conforme já sublinhado, as antigas normas que o previam foram declaradas inconstitucionais e, por decorrência, foram extraídas do ordenamento jurídico.

Constituindo-se, portanto, em tributo novo, a exigência do Difal deve respeitar as disposições do artigo 150, inciso III, alíneas “a”, “b” e “c”, da Constituição Federal:

“Art. 150. *Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

(...) III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou



aumentou, observado o disposto na alínea b;”

Desse modo, a cobrança do Difal, com base nas disposições da Lei Complementar nº 190/2022, tão somente poderá ocorrer no exercício financeiro de 2023, respeitando-se a exigência da anterioridade anual (artigo 150, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal).

A própria Lei Complementar nº 190/2022, em seu artigo 3º, traz a seguinte disposição:

“Art. 3º Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação, observado, quanto à produção de efeitos, o disposto na alínea “c” do inciso III do caput do art. 150 da Constituição Federal.”

O mencionado artigo 150, inciso III, alínea “c”, da Constituição Federal, por sua vez, como se vê da transcrição acima, fixa a impossibilidade de se cobrar tributos “antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou” (anterioridade nonagesimal) e determina, **expressamente**, que seja “observado o disposto na alínea b, isto é, impõe o respeito à anterioridade anual.

Nesse sentido, conclui-se que a impetrante possui direito líquido e certo de não ser cobrada do Difal devido ao Estado do Paraná até 31/12/2022, de sorte que o tributo só poderá ser exigido pelo ente federado no exercício financeiro seguinte (2023).

Esse entendimento não se altera pelo fato de que há norma estadual viabilizadora da cobrança do Difal (artigo 2º, inciso VIII, da Lei Estadual nº 11580/2006, incluído pela lei nº 20.949/2021).

A esse respeito, o Supremo Tribunal Federal definiu que as leis estaduais tributárias surgidas após a norma constitucional que as viabiliza, mas antes da lei complementar regulamentadora da previsão constitucional, a despeito de válidas, só produzem efeito a partir da vigência da lei complementar regulamentadora. Confira-se a tese de repercussão geral advinda do Recurso Extraordinário nº 1.221.330:

“As leis estaduais editadas após a EC 33/2001 e antes da entrada em vigor da Lei Complementar 114/2002, com o propósito de impor o ICMS sobre a referida operação, são válidas, mas produzem efeitos somente a partir da vigência da LC 114/2002”.

Esse raciocínio, inclusive, consta no acórdão da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.469 cuja ementa foi anteriormente transcrita:

“Modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do convênio questionado, para que a decisão produza efeitos (...) quanto às cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta, a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste presente julgamento (2022), aplicando-se a mesma solução em relação às respectivas leis dos estados e do Distrito Federal, para as quais a decisão deverá produzir efeitos a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento (2022)”.

Sendo assim, o Difal só poderá ser exigido da impetrante pelo Estado do Paraná no exercício financeiro de 2023, em respeito à anterioridade anual.

3. Dispositivo.

Ante o exposto, com fulcro no artigo 487, inciso I, do Código de Processo Civil, julgo procedente o pedido e extingo o processo com resolução do mérito, para o fim de reconhecer o direito da impetrante de não recolher o Difal devido ao Estado do Paraná durante todo o exercício financeiro do ano de 2022, devendo o impetrado se abster da prática de qualquer medida coercitiva visando a cobrança do tributo.

Deixo de condenar o Estado do Paraná ao pagamento de custas processuais, em razão da isenção instituída pela Lei Estadual nº 20.713/2021:



Art. 15. A Fazenda Pública do Estado do Paraná, incluindo suas Autarquias, Fundações instituídas pelo Poder Público Estadual, Serviços Sociais Autônomos, Ministério Público do Estado do Paraná e a Defensoria Pública do Estado do Paraná serão isentos do pagamento dos emolumentos e das custas de que trata a Lei nº 6.149, de 9 de setembro de 1970, das taxas previstas nos incisos XX, XXIV e XXV do art. 3º da Lei nº 12.216, de 15 de julho de 1998, das custas e da taxa previstas nos incisos I e XII, respectivamente, ambos do art. 3º da Lei nº 15.942, de 3 de setembro de 2008, bem como de qualquer outra despesa, pela prática de atos notariais e de registro de seu interesse.

Art. 16. Acrescenta o parágrafo único ao art. 21 da Lei nº 6.149, de 1970, com a seguinte redação: Parágrafo único. A Fazenda Pública do Estado do Paraná, incluindo suas Autarquias, Fundações instituídas pelo Poder Público Estadual e Serviços Sociais Autônomos, Ministério Público do Estado do Paraná e a Defensoria Pública do Estado do Paraná, são isentos do pagamento das custas previstas neste Regimento, bem como de qualquer outra despesa pela prática de atos notariais e de registro de seu interesse.

Art. 17. Esta Lei entra em vigor na sua publicação.

Publique-se. Registre-se. Intimem-se.

Cumpra-se o artigo 13 da Lei 12.016/2009, que reza: “concedido o mandado, o juiz transmitirá em ofício, por intermédio do oficial do juízo, ou pelo correio, mediante correspondência com aviso de recebimento, o inteiro teor da sentença à autoridade coatora e à pessoa jurídica interessada. ”

Cumpram-se as disposições pertinentes do Código de Normas da Corregedoria-Geral de Justiça.

Nos termos do artigo 14, §1º, da Lei 12.016/2009, havendo ou não apelação, remetam-se os autos ao Egrégio Tribunal de Justiça do Estado do Paraná.

Oportunamente, arquivem-se.

Diligências necessárias.

Curitiba, 03 de junho de 2022.

Eduardo Lourenço Bana

Juiz de Direito Substituto

